



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/07/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1379

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 16/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.», με ΑΦΜ:, και του, με ΑΦΜ:, νομίμου εκπροσώπου αυτής, κατά:

α) της υπ' αριθ./22.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006,

- β) της υπ' αριθ./22.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2009,
- γ) της υπ' αριθ./22.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006,
- δ) της υπ' αριθ./22.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./22.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, την υπ' αριθ./22.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για το οικ. έτος 2007 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006), την υπ' αριθ./22.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 και την υπ' αριθ./22.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./22.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, πρόστιμο ποσού 8.223,33€, λόγω α) λήψης δύο (-2-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, που δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου έτους, συνολικής καθαρής αξίας 79.300,00€ πλέον ΦΠΑ 10.309,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Α.Ε.» – Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και β) εξόφλησης οφειλής για αγορά αγαθών συνολικής αξίας 89.270,00€, ήτοι άνω των 15.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ), που επισύρουν την επιβολή των προβλεπόμενων από τις περ. ε' και ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κυρώσεων, ήτοι $(79.300,00\text{€} \times 10\%) + (880\text{€} \times \frac{1}{3})$.

Με την υπ' αριθ./22.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 77.218,93€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού

92.662,72€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 169.881,65€, λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ως ανεπαρκών.

Με την υπ' αριθ./22.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, φόρος ποσού 13.575,69€ πλέον πρόσθετου φόρου 16.290,83€, ήτοι συνολικό ποσό 29.866,52€, λόγω α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «..... Α.Ε.» – Α.Φ.Μ., καθώς και β) ανακριβούς μεταφοράς δεδομένων των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις.

Με την υπ' αριθ./22.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, πρόστιμο ποσού 5.154,50€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης δύο (-2-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 79.300,00€ πλέον ΦΠΑ 10.309,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 22/12/2017 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992), εισοδήματος (ν.2238/1994), ΦΠΑ (ν.2859/2000) και προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 473/19.11.2013 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία και ο νόμιμος εκπρόσωπος αυτής, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων για το οικ. έτος 2007, ήτοι χρήση 2006. Ανεπίτρεπτη εφαρμογή των διατάξεων περί δεκαετούς παραγραφής διότι τα νέα (συμπληρωματικά) στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής εντός της αρχικής πενταετίας.
2. Μη επίδοση σημειώματος ελέγχου, όπως ορίζεται στο άρθρο 36 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992, προ της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Μη νόμιμος ο επανέλεγχος λόγω περαίωσης της χρήσης 2006, κατά παράβαση των εφαρμοστέων διατάξεων των άρθρων 66, 68 παρ. 2 και 70 του ν.2238/1994 και 25 του ν.4174/2013. Παράνομος ο επανέλεγχος πέραν των επικαλούμενων νέων στοιχείων.
4. Μη νόμιμη κρίση επί της εικονικότητας λόγω της πραγματοποίησης όλων των συναλλαγών και της αδιαμφισβήτητης καλοπιστίας της προσφεύγουσας ως λήπτη. Συντρέχουν οι προϋποθέσεις για εφαρμογή της ΠΟΛ.1249/2013 περί καλόπιστου λήπτη.

5. Εσφαλμένη, μη νόμιμη και ανατιπολόγητη η κρίση του ελέγχου περί ανεπάρκειας των βιβλίων. Δεν προέβη ο έλεγχος σε συνολική αξιολόγηση των παραβάσεων. Δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.
6. Μη νόμιμη εφαρμογή πρόσθετου φόρου ανακρίβειας του άρθρου 1 του ν.2523/1997, ενόψει των ευμενέστερων διατάξεων των νόμων 4174/2013, 4337/2015 και 4509/2017.

Ως προς τον 1^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....»*.

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας»*.

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: *«Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος»*.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: *«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...»*.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή*

εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,..... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49...».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η μη έκδοση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της. Επιπροσθέτως, τον ίδιο παρακαλουθηματικό χαρακτήρα έχει και το πρόστιμο του άρθρου 4 του ίδιου νόμου το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις που το διέπουν επιβάλλεται όταν δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση προς καταβολή.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1100/2001 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί δυνατότητας έκδοσης συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ

και έγινε δεκτό ότι: «Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία" αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.)...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 2934/2017 κρίθηκε ότι: «δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 68§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο

αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό, ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του

Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος..... 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές, καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους», ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν.3513/2006, του άρθρου 29 του ν.3697/2008, του άρθρου 10 του ν.3790/2009 και του άρθρου 82 του ν.3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν.3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν – ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.) –προθεσμία παραγραφής

φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών (ΣΤΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν.4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.3259/2004 ορίζεται ότι: *«σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»*.

Επειδή, σύμφωνα με την από 22/12/2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος και το υποσύστημα Εισοδήματος του Taxis, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα για το οικονομικό έτος 2007, ήτοι χρήση 2006, δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π..

Επειδή, σύμφωνα με την από 22/12/2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και το υποσύστημα ΦΠΑ του Taxis, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. 2214/09.05.2008 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2006.

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υπαχθεί στις διατάξεις περί περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων κατά τις διατάξεις των άρθρων 1 – 11 του ν.3259/2004, ως αυτά ίσχυαν με το άρθρο 28 του

ν.3697/2008, αποδεχόμενη το υπ' αριθ. 135761/1/16.12.2008 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 και εξοφλώντας ολοσχερώς τον φόρο περαίωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθ./24.07.2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και το υπ' αριθ. πρωτ./02.08.2013 δελτίο πληροφοριών της, για την εκδότρια εικονικών στοιχείων επιχείρηση «..... Α.Ε. – Α.Φ.Μ.», προς πλήθος επιχειρήσεων μεταξύ αυτών και στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία, που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις 13/08/2013 (αρ. εισ. πρωτ./13.08.2013), θεωρείται ότι αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο των άρθρων 68 παρ. 2, 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν είχε, ούτε και δυνατό δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης και την οριστικοποίηση της αρχικής φορολογικής εγγραφής.

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997), λόγω περιέλευσης του προαναφερθέντος συμπληρωματικού στοιχείου σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, εντός της δεκαετίας και κατόπιν αρχικών φύλλων ελέγχου (περαίωση με τον ν.3697/2008) κατέστη δεκαετής, δη έως τις 31/12/2017, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 ν.2238/1994 και 57 παρ. 2 ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 ν.2523/1997.

Επειδή, για το οικ. έτος 2007 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006), οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΚΒΣ και ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) εκδόθηκαν στις 22/12/2017, δη εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 και 57 παρ. 2 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997.

Επειδή ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση:

1. με την υπ' αριθ./22.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006, επιβλήθηκε ποσό 293,33€, λόγω εξόφλησης οφειλής για αγορά αγαθών συνολικής αξίας 89.270,00€, ήτοι άνω των 15.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) και
2. με την υπ' αριθ./22.12.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006, καταλογίστηκε ποσό 3.266,69€ λόγω ανακριβούς μεταφοράς δεδομένων των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις. Οι εν λόγω διαπιστωθείσες παραβάσεις – παρατυπίες αποτελούν προϊόν εκτεταμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής και χωρίς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων και συνεπώς, ο χρόνος παραγραφής για την επιβολή προστίμου (ΚΒΣ) και καταλογισμού ΦΠΑ ως προς αυτές είναι πενταετής και ως προς αυτές οι παρατάσεις

παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 του ν.4098/2012, 37 παρ. 5 του ν.4141/2013, 22 του ν.4203/2013, 87 του ν.4316/2014, 22 του ν.4337/2015 και 97 του ν.4446/2016, κατά τα ανωτέρω, δε μπορούσαν να στηρίξουν τη βεβαίωση φόρου και προστίμων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και μη συνδρομής των προβλεπόμενων προϋποθέσεων για τη διενέργεια επανελέγχου, για το οικ. έτος 2007, ήτοι διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς την υπ' αριθ./22.12.2017 πράξη επιβολή προστίμου ΚΒΣ ως προς την παράβαση του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992 και την υπ' αριθ./22.12.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ως προς τον καταλογισμό φόρου λόγω ανακριβούς μεταφοράς δεδομένων των βιβλίων στις δηλώσεις, όπως καταγράφονται στο ανωτέρω σκεπτικό, ενώ κατά τα λοιπά απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν υποχρεούται, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, να παραδώσει σ' αυτόν με απόδειξη σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε κατά τον έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού. Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου».

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου,

πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013 επί του άρθρου 28 ορίζεται ότι: «.... Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα

(20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επέδωσε, την 28/11/2017, στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ./08.11.2017 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, όπως τα άρθρα 28 και 62 του Κ.Φ.Δ. ορίζουν, η οποία ανταποκρινόμενη στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να υποβάλλει εγγράφως τις αντιρρήσεις της εντός είκοσι ημερών κατέθεσε, την 18/12/2017, τα υπ' αριθ. πρωτ./2017 και/2017 υπομνήματα με τις απόψεις της. Συνεπώς, με την επίδοση του σημειώματος της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 δόθηκε στην επιχείρηση η δυνατότητα να ασκήσει λυσιτελώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασής της αναφορικά με την τέλεση των παραβάσεων που διαπίστωσε ο φορολογικός έλεγχος, ώστε να αποφύγει τόσο την έκδοση φύλλου ελέγχου και την επιβολή φόρου όσο και τον καταλογισμό των προβλεπόμενων στο νόμο χρηματικών κυρώσεων, με συνέπεια να μην στοιχειοθετείται παραβίαση του εν λόγω δικαιώματος, κατ' επίκληση ειδικώς της διατάξεως του εδαφίου α' της παρ. 7 του άρθρου 36 του ΚΒΣ, και ιδιαιτέρως πριν από την έκδοση πράξης καταλογισμού σε βάρος του προστίμου για λήψη των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (του προβλεπόμενου από το άρθρο 36 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται....».**

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «**Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού**

απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 1404/2015, 506/2012).

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 24/07/2013 έκθεση ελέγχου Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων «..... Α.Ε.» (ΑΦΜ:.....), οι διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των από 22/12/2017 οικείων εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία, θεμελιώνεται, αποδεικνύεται και αιτιολογείται επαρκώς η εικονικότητα των υπ' αριθ. 91/16.05.2006 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών και 1075/05.09.2006 Τιμολογίου Πώλησης – Δελτίου Αποστολής, καθαρής αξίας 300,00€ πλέον ΦΠΑ 39,00€ και 79.000,00€ πλέον ΦΠΑ 10.270,00€ αντιστοίχως, διότι η εκδότρια επιχείρηση:

- 1) δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωμένη έδρα της στο 8° χλμ της οδού,
- 2) δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες θυροκολλήθηκαν στην διεύθυνση της έδρας της,
- 3) δεν συνεργάστηκε με λογιστή ή λογιστικό γραφείο που να έχει την επίβλεψη της,
- 4) υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για τις χρήσεις 2004, 2005, 2006 και 2007 αναγράφοντας σε ορισμένες περιπτώσεις Α.Φ.Μ. πελατών και προμηθευτών τα οποία είναι ανύπαρκτα ή τυχαία, δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις 2001 έως και 2010, από τη διασταύρωση των οποίων προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ των δηλώσεων της και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους για τις συναλλαγές τους με αυτή, ενώ δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε, οι δε προμηθευτές που δηλώθηκαν από αυτήν αφορούν δαπάνες – προσωπικά έξοδα, όπως έξοδα διαμονής σε ξενοδοχεία, leasing αυτοκινήτων, τηλεφωνικά, courier, αγορά ειδών προσωπικής χρήσης ή οικιακής χρήσης κ.λπ. του νομίμου εκπροσώπου της,
- 5) δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικονομικό έτος 2009 και μετά,
- 6) δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010,
- 7) δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξη της, όπως προκύπτει από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
- 8) εξέδωσε φορολογικά στοιχεία που αναγράφουν τη διεύθυνση της φερόμενης ως έδρας, που δε λειτούργησε ποτέ, ενώ οι πελάτες είχαν άμεση επικοινωνία μέσω κινητού τηλεφώνου με τον

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013 οριζόταν ότι: «ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)

της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται». Η εν λόγω διάταξη καταργήθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 48 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013) και σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου έπαψαν να ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 31/12/2013 και μετά.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1249/2013 που επικαλείται η προσφεύγουσα, παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της προαναφερθείσας καταργηθείσας διάταξης περί καλοπιστίας ληπτών εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992, ως ίσχυσε την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αριθ. 1075/05.09.2006 Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής, καθαρής αξίας 79.000,00€ πλέον ΦΠΑ 10.270,00€, ήτοι συνόλου 89.270,00€, φέρεται να εξοφλήθηκε με την υπ' αριθ. 0100002-1 επιταγή της Τράπεζας, ποσού 79.000,00€, που πληρώθηκε στις 05/09/2006, και την υπ' αριθ. 0100003-9 επιταγή της Τράπεζας, ποσού 10.970,00€ ολογράφως και 10.270,00€ αριθμητικώς, που πληρώθηκε στις 25/09/2006, οι οποίες δεν ήταν δίγραμμες, κατά παράβαση του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992. Από τα σώματα των επιταγών προκύπτει ότι α) η μεν πρώτη εξ αυτών, που περιλαμβάνει την καθαρή αξία του υπό κρίση τιμολογίου, εκδόθηκε σε διαταγή της εκδότριας του στοιχείου, εν συνεχεία οπισθογραφήθηκε από αυτήν και τελικώς, κατατέθηκε προς είσπραξη από την (Α.Φ.Μ.), πρώην πρόεδρο της προσφεύγουσας, η οποία σε προγενέστερο χρόνο αλλά αυθημερόν, μετέφερε το ποσό από προσωπικό της λογαριασμό στον εταιρικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, β) η δε δεύτερη εκ των ανωτέρω επιταγών, που περιλαμβάνει αποκλειστικά τον ΦΠΑ του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου, εκδόθηκε σε διαταγή της εκδότριας του στοιχείου και κατατέθηκε προς είσπραξη από την ίδια. Συνεπώς, η προσφεύγουσα αρχικώς, με την έκδοση επιταγών σε διαταγή της εκδότριας, απέδωσε αληθοφάνεια ως προς την πραγματοποίηση της συναλλαγής, τελικώς δε, από την εξέταση των σωμάτων των επιταγών και του λογαριασμού της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε η μη είσπραξή της από την «..... Α.Ε.» (ΑΦΜ:.....), αλλά από την (Α.Φ.Μ.), πρώην πρόεδρο της προσφεύγουσας, η οποία

τροφοδότησε με το απαιτούμενο ποσό τον εταιρικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, αυτοαναιρώντας τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της περί καλοπιστίας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22/12/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ και επί της οποίας εδράζονται οι προσαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού και επιβολής προστίμων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί καλόπιστης λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.... Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.... Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη....7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:..... ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον

αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό. 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού....». Εν προκειμένω, η διαπραχθείσα παράβαση (χρήση εικονικών άνω των 880,00€) εμπίπτει στις εξαιρέσεις της προαναφερθείσας διάταξης και ως εκ τούτου τα βιβλία της προσφεύγουσας δεν κρίνονται εκ του νόμου επαρκή και ακριβή αλλά η κρίση επί του κύρους των βιβλίων διενεργείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, με την ερμηνευτική εγκύκλιο 3/1992 των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 επισημαίνεται ότι: «για να κριθούν όμως τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή, δεν αρκεί η διαπίστωση των παραπάνω πλημμελειών, η συνδρομή των οποίων αντιθέτως δεν οδηγεί, κατ' αρχήν, σε μη αποδοχή των βιβλίων και στοιχείων και δεν επιτρέπει μόνη αυτή την απόρριψη τους. Αποτελούν απλώς την τυπική βάση για την απόρριψη, εάν και εφόσον συντρέχουν οι αυστηρές ουσιαστικές προϋποθέσεις τις οποίες ορίζει ο νόμος. Η περιοριστική απαρίθμηση των παραβάσεων έγινε για να αποκλεισθεί η δυνατότητα απορρίψεως για τις λοιπές παραβάσεις, ενώ το κέντρο βάρους δίδεται στην αιτιολογημένη διαπίστωση της συνδρομής ουσιαστικών προϋποθέσεων που καθιστούν τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ως αναγκαία μόνη λύση. Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων αποτελεί το έσχατο μέσο, πρέπει να χρησιμοποιείται με μεγάλη φειδώ και μόνο σε ακραίες και οριακές περιπτώσεις όπου πράγματι η εξαγωγή του λογιστικού αποτελέσματος είναι πρακτικώς, αδύνατη. Η πρακτική που ακολουθήθηκε πολλές φορές στο παρελθόν, και κατά την οποία τα βιβλία και στοιχεία αγνοήθηκαν συστηματικά με αποτέλεσμα να δημιουργηθούν σωρεία σχετικών υποθέσεων, δεν έχει θέση υπό τη διάταξη του νέου Κ.Β.Σ. Η διαπίστωση πλημμελειών δεν δικαιολογεί σε καμιά περίπτωση την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Αντιθέτως, εκτός από την ύπαρξη των παραπάνω περιπτώσεων (παρατυπιών και παραλείψεων), απαιτείται να συντρέχουν οι εξής ουσιαστικές προϋποθέσεις: 1. Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις να μην οφείλονται σε παραδρομή ή πλάνη, να οφείλονται δηλαδή σε πρόθεση, 2. να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο, 3. η ανεπάρκεια να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων η οποία να αιτιολογείται πλήρως και ειδικώς στην σχετική έκθεση ελέγχου. Η αιτιολογία πρέπει να είναι πλήρης και εξειδικευμένη και να μην αποτελεί γενικόλογη κρίση για την αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων. Πρέπει επομένως να προσδιορίζεται τόσο η πλημμέλεια όσο και το συγκεκριμένο οικονομικό μέγεθος που καθίσταται αβέβαιο και ανασφαλές όπως και ο αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της πλημμέλειας και της αδυναμίας. Επίσης δε να επεξηγεί γιατί η συγκεκριμένη αδυναμία οδηγεί σε απόρριψη και μη παραδοχή του γενικότερου οικονομικού αποτελέσματος. Διευκρινίζουμε ότι οποιαδήποτε παράβαση διατάξεως του Κ.Β.Σ., η οποία δικαιολογεί τον εξωλογιστικό προσδιορισμό (περιπτώσεις α' - δ' της παραγρ. 3 του άρθρ. 30 του Κ.Β.Σ.) έχει ως αναπόφευκτη συνέπεια να μην υπηρετείται ο σκοπός της διατάξεως αυτής και επομένως να επέρχεται κατ' ανάγκη αδυναμία πραγματοποιήσεως ορισμένων ελέγχων. Είναι προφανές όμως ότι ο νόμος δεν αναφέρεται στην

αδυναμία αυτή ή στην αδυναμία αστυνομεύσεως ως προϋπόθεση απορρίψεως των βιβλίων, αλλά σε αδυναμία προσδιορισμού συγκεκριμένου και ορισμένου κρισίμου οικονομικού μεγέθους. Είναι αυτονόητο ότι οι κανόνες του Κ.Β.Σ. τίθενται για να καθίσταται δυνατή και ευχερής η λογιστική παρακολούθηση των συναλλαγών και των πράξεων του επιτηδευματία σε συγκεκριμένα χρονικά σημεία. Επομένως, κάθε απόκλιση από τους υποχρεωτικούς κανόνες του Κ.Β.Σ. κατ' ανάγκη δημιουργεί παραμορφώσεις στην λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών της επιχειρήσεως. Τούτο όμως, όπως προαναφέρθηκε, δεν αποτελεί απαραίτητως αδυναμία επαληθεύσεων».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή δεν προέβαλε ουδεμία αιτιολογία περί αδυναμίας διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης που καθιστούν το λογιστικό αποτέλεσμα αβέβαιο και επισφαλές, απόρριψης των βιβλίων ως ανεπαρκών και προσφυγής της στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας. Περαιτέρω, η καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων ποσού 79.300,00€, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, ανέρχεται επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ποσού 1.784.573,26€ σε ποσοστό 4,44%. Η παρατυπία αυτή, αν και υπερβαίνει τα όρια που θέτει η παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, δε δύναται να χαρακτηριστεί εκτεταμένη και μεγάλης έκτασης και επιπροσθέτως, ο λογιστικός έλεγχος ήταν απόλυτα εφικτός και συνεπώς, τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 κρίνονται, διά της παρούσης απόφασης, ακριβή και τα αποτελέσματα επαναπροσδιορίζονται λογιστικώς, με την προσθήκη ως λογιστικών διαφορών, στη φορολογία εισοδήματος, την αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου από την «..... Α.Ε.» (ΑΦΜ:.....) με αριθμό 91/16.02.2006 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, ήτοι 300,00€ και την συνολική αξία των πραγματοποιηθεισών αποσβέσεων επί των παγίων που περιλαμβάνονται στο ληφθέν εικονικό φορολογικό στοιχείο από την «..... Α.Ε.» (ΑΦΜ:.....) με αριθμό 1075/05.09.2006 Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής, ήτοι 5.266,97€.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης του κύρους των βιβλίων και αναιτιολόγητης εφαρμογής εξωλογιστικού προσδιορισμού γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Ως προς τον 6° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: 17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε

κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. [...]5. **Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.** 6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 3§8 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58^Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας. [...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.[...]».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να

είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εφαρμογής ευμενέστερων κυρώσεων, κρίνεται νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ./22.12.2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 και 01/01/2010 – 31/12/2010 αντιστοίχως, επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ./22.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006. Διαφορά φόρου: 10.309,00€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘ. 58^Α §2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (55 μήνες Χ 0,73% = 40,15%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	12.370,80 €	5.154,50 €	4.139,06 €	9.293,56 €	9.293,56 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./16.03.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. την τροποποίηση της υπ' αριθ./22.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006,
2. την τροποποίηση της υπ' αριθ./22.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2009,

3. την τροποποίηση της υπ' αριθ. /22.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006,
4. την επικύρωση της υπ' αριθ. /22.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. /22.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	8.223,33€	7.930,00€	-293,33€

Η υπ' αριθ. /22.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

οικ. έτους 2007

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου (εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Βάσει της παρούσας απόφασης (λογιστικός προσδιορισμός)	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Καθαρά κέρδη / ζημιά	278.579,59 €	-282.388,78 €	-560.968,37 €
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		5.566,97 €	5.566,97 €
Φορολογητέα κέρδη / ζημιά που αναγνωρίζεται	278.579,59 €	-276.821,81 €	-555.401,40 €
Κύριος φόρος για καταβολή	80.788,08 €	0,00 €	-80.788,08 €
Μείον φόρο περαίωσης	3.569,15 €	3.569,15 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	92.662,72 €		-92.662,72 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	169.881,65 €	0,00 €	-169.881,65 €

Η υπ' αριθ. /22.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	13.575,69 €	10.309,00 €	-3.266,69 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	16.290,83 €	0,00 €	-16.290,83 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013		5.154,50 €	5.154,50 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		4.139,06 €	4.139,06 €
Σύνολο για καταβολή	29.866,52 €	19.602,56 €	-10.263,96 €

Η υπ' αριθ. /22.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997)

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006

Πρόστιμο	5.154,50€
----------	-----------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.